

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 26458C
Inscrit le 31 décembre 2009

Audience publique du 11 mai 2010

Appel formé par

- la société civile XXX, XXX,
- M. XXX XXX, XXX (F),
- M. XXX XXX, XXX (RA)

contre

un jugement du tribunal administratif du 23 novembre 2009 (n^{os} 25467, 25468 et 25469 du rôle)

dans un litige les opposant à trois décisions du directeur de l'administration des Contributions directes

en matière d'impôt sur le revenu et de remise d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26458C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 31 décembre 2009 par Maître Dieter GROZINGER DE ROSNAY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de

1. la société civile XXX, en liquidation volontaire, établie et ayant son siège social à L-XXX, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro E XXX, représentée par son liquidateur actuellement en fonction,
2. Monsieur XXX XXX, chirurgien, demeurant à F-XXX, pris en sa qualité d'associé de la société civile XXX,
3. Monsieur XXX XXX, chirurgien, demeurant à RA-XXX, pris en sa qualité d'associé de la société civile XXX,

dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 23 novembre 2009, par lequel ledit tribunal a joint et rejeté les recours

- introduit par la société civile XXX sous le numéro 25467 du rôle et tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du

directeur des Contributions directes du 4 février 2009 déclarant irrecevables ses demandes et requêtes et notamment ses contestation, réclamation, demande de remise gracieuse, demande en remboursement et restitution d'impôts payés du 9 juillet 2008 contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2004 émis le 30 novembre 2005, de l'année 2005 émis le 15 novembre 2006 et de l'année 2006 émis le 8 août 2007,

- introduit par Monsieur XXX XXX sous le numéro 25468 du rôle et tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur des Contributions directes du 4 décembre 2008 déclarant irrecevables ses demandes et requêtes et notamment ses contestation, réclamation, demande de remise gracieuse, demande en remboursement et restitution d'impôts payés du 9 juillet 2008 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 émis le 11 janvier 2006, de l'année 2005 émis le 6 décembre 2006, et de l'année 2006 émis le 6 septembre 2007,
- introduit par Monsieur XXX XXX sous le numéro 25469 du rôle et tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur des Contributions directes du 4 décembre 2008 déclarant irrecevables ses demandes et requêtes et notamment ses contestation, réclamation, demande de remise gracieuse, demande en remboursement et restitution d'impôts payés du 9 juillet 2008 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 7 décembre 2005, de l'année 2005 émis le 6 décembre 2006 et de l'année 2006 émis le 24 octobre 2007 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 janvier 2010 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 26 février 2010 par Maître Dieter GROZINGER DE ROSNAY pour compte de la société civile XXX, de Monsieur XXX XXX et de Monsieur XXX XXX ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Philippe HALLEZ, en remplacement de Maître Dieter GROZINGER DE ROSNAY, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 avril 2010.

Le bureau d'imposition Sociétés X du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit en dates respectivement des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007 les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés concernant les années 2004, 2005 et 2006 à l'encontre de la société civile XXX ayant pour associés Messieurs XXX XXX et XXX XXX et comme unique source de revenus des redevances de brevets ayant pour objet la protection de modes opératoires à l'aide de prothèses mis au point dans le domaine de la chirurgie orthopédique et du genou. Lesdits bulletins d'établissement qualifièrent ces redevances de brevets comme revenus provenant de la location de biens et en imputèrent la moitié à chacun des deux associés.

Le bureau d'imposition Luxembourg X émit à l'égard de Monsieur XXX les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2004 à 2006 aux dates respectives des 7 décembre

2005, 6 décembre 2006 et 24 octobre 2007, à travers lesquels les parts de revenus dans la société XXX fixées par les bulletins d'établissement susvisés lui furent imputées.

Le même bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur XXX les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2004 à 2006 aux dates respectives des 11 janvier 2006, 6 décembre 2006 et 6 septembre 2007, à travers lesquels les parts de revenus dans la société XXX fixées par les bulletins d'établissement susvisés lui furent imputées.

Par courriers du 9 juillet 2008 de leur mandataire libellés en des termes identiques, Messieurs XXX et XXX firent introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », des demandes tendant, sur base des §§ 222 et 225 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung », ci-après « AO », ou de toute autre disposition légale applicable, principalement à l'annulation, sinon à la rectification ou la modification des bases d'imposition, des cotes ou du dispositif des trois bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2004 à 2006 respectivement émis à leur égard.

Ces demandes furent motivées par la considération que ce serait à tort que les redevances touchées par la société XXX pour l'usage ou la concession de l'usage de brevets avaient été imposées au titre de revenus provenant de la location de biens par application du § 215 (2) AO, alors que ledit article viserait uniquement les revenus provenant de la location de biens immobiliers, tandis que les brevets, en tant que droits intellectuels, appartiendraient à la catégorie des meubles incorporels. Les intéressés relevèrent en outre qu'à la suite d'un changement législatif depuis l'année d'imposition 2004, les redevances payées pour l'usage de la concession de l'usage d'un brevet seraient exonérées dans le chef des contribuables non-résidents. L'imposition de ces mêmes redevances s'analyserait dès lors en une erreur relative à l'application de la loi fiscale par l'administration et aurait eu pour effet de priver les deux associés du bénéfice de la suppression de la retenue à la source sur les redevances avec effet depuis le 1^{er} janvier 2004.

A titre subsidiaire, les demandes ci-avant visées du 9 juillet 2008 furent appuyées sur le § 131 AO aux fins d'obtenir la restitution des impôts payés par les intéressés, ceci au motif que l'absence de la rectification sollicitée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité dans le chef des deux associés qui, par le fait de cette absence de rectification, se verraient privés du bénéfice de la suppression de la retenue à la source sur les redevances avec effet à partir du 1^{er} janvier 2004.

Par courrier du 9 juillet 2008 du même mandataire libellé en des termes similaires, la société civile XXX fit introduire auprès du directeur une demande tendant, sur base des §§ 222 et 225 AO, principalement à l'annulation, sinon à la rectification ou la modification des bases d'imposition, des cotes ou du dispositif des trois bulletins d'établissement ci-avant visés des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007, ainsi que subsidiairement sur l'article 131 AO afin d'obtenir l'annulation, sinon la rectification ou la modification des bases d'imposition, des cotes ou du dispositif des bulletins d'établissement en question. Les argumentations déployées à l'appui de ces demandes furent identiques à celles formulées dans les demandes de Messieurs XXX et XXX du même jour.

Le directeur statua sur la demande de Monsieur XXX par une décision du 4 décembre 2008 (n° C 14670 du rôle) et sur celle de Monsieur XXX par une autre décision du même jour (n° 14672 du rôle), à travers lesquelles il déclara les deux demandes irrecevables. Le directeur motiva ces deux décisions identiquement en qualifiant les demandes lui soumises comme réclamations au sens du § 228 AO et en constatant que le délai légal de réclamation de trois mois n'avait été respecté par les réclamants par rapport à aucun des

bulletins d'impôt par eux respectivement déferés. Il considéra par voie de conséquence que les réclamations étaient tardives, tout en relevant notamment que, conformément au § 83 AO, le délai de recours serait un délai de forclusion et que l'instruction n'aurait pas révélé des circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion par application des §§ 86 et 87 AO. A titre superfétatoire, le directeur ajouta que les revenus contestés provenant de la location de biens avaient été fixés par des bulletins d'établissement séparé et en commun sur base du § 215 (2) AO, qu'au vœu du § 218 (2) AO, les bases d'imposition ainsi fixées devraient être obligatoirement reprises dans le bulletin d'impôt individuel du contribuable concerné en vue de la détermination de la cote d'impôt par lui redue et qu'une contestation contre des bases d'imposition fixées par établissement séparé ne pourrait être formée, d'après les prévisions du § 232 (2) AO, que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce les bulletins d'établissement des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007, et non pas contre les bulletins d'impôt individuels.

Le directeur rencontra la demande de la société civile XXX par une décision séparée du 4 février 2009 (n° C 14671 du rôle) en la déclarant irrecevable. Il motiva cette décision en retenant que le § 222 (2) AO ne serait pas d'application et que de plus aucune des hypothèses d'application du § 222 (1) AO ne sortirait ses effets en l'espèce. Le directeur retint ensuite que le § 225 AO traitant des rectifications d'impositions provisoires serait également inapplicable au cas d'espèce, étant donné que les impositions attaquées revêtent toutes un caractère définitif. Il qualifia ensuite la requête en tant que réclamation au sens du § 228 AO et constata que le délai de réclamation légal de trois mois n'aurait pas été respecté par rapport aux trois bulletins d'établissement déferés. Il considéra par voie de conséquence que les réclamations étaient tardives, tout en relevant notamment qu'aux termes du § 83 AO, le délai de recours serait un délai de forclusion et que l'instruction n'aurait pas révélé des circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion par application des §§ 86 et 87 AO.

Par trois requêtes séparées déposées au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2009 et inscrites sous les numéros 25467, 25468 et 25469 du rôle, la société civile XXX, Monsieur XXX XXX et Monsieur XXX XXX firent introduire des recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des deux décisions directoriales ci-avant visées du 4 décembre 2008, émises à l'égard de Messieurs XXX et XXX, et de celle du 4 février 2009 émise à l'égard de la société civile XXX.

A travers un jugement du 23 novembre 2009, le tribunal administratif décida d'abord de joindre ces trois recours et d'y statuer par un seul jugement.

Ensuite, il rejeta pour être irrecevable le recours introduit par la société civile XXX et inscrit sous le numéro 25467 du rôle au motif que, par référence au § 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », une société civile ne constitue pas un sujet fiscal autonome et qu'au vu de la volonté du législateur de dénier, du point de vue de la fiscalité directe, toute personnalité fiscale aux sociétés civiles, la société XXX ne pourrait agir en matière de contentieux fiscal qu'indirectement au travers de ses associés.

Finalement, il rejeta comme n'étant pas fondés les deux autres recours formés par Messieurs XXX et XXX en confirmant en substance la motivation retenue par le directeur dans ses décisions du 4 décembre 2008 et en retenant qu'une remise gracieuse sur pied du § 131 AO ne serait concevable que dans la mesure où la légalité de la perception d'un impôt n'est pas contestée, que la nature des contestations portées en l'espèce devant le directeur aurait naturellement exclu une qualification dans le sens d'une demande en remise gracieuse,

étant donné que la voie de la remise gracieuse serait exclusive de la voie contentieuse enclenchée par le préalable de la réclamation.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 31 décembre 2009, la société civile XXX et Messieurs XXX et XXX ont fait relever appel de ce jugement du 23 novembre 2009.

Quant à la recevabilité de l'appel

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité de l'appel pour autant qu'il a été formé pour compte de la société civile XXX au motif qu'en considération du principe énoncé par le § 11*bis* StAnpG, une société de personnes ne possède pas de personnalité juridique distincte de celle de ses associés, cette société ne pourrait pas être partie à une procédure d'établissement en commun des cointéressés et ne pourrait pas introduire un recours, vu que ce seraient les associés et non pas la société qui seraient imposés.

Le moyen ainsi formulé a trait à la fois à des questions de capacité et de qualité pour agir en instance d'appel.

En effet, en entendant voir dénier à la société XXX la personnalité juridique pour agir en matière d'impôts directs, le délégué du gouvernement conteste en réalité sa capacité à agir en justice.

A cet égard, il convient de rappeler que la capacité pour ester en justice s'analyse en l'aptitude reconnue par la loi à être partie devant les tribunaux soit comme demandeur, soit comme défendeur. Or, une société civile jouit de la personnalité juridique lui reconnue par la loi civile et le § 11*bis* StAnpG ne saurait en toute occurrence, indépendamment de la question de savoir s'il régit la seule imputation personnelle des revenus de la société transparente ou également le droit d'agir de la société au niveau des voies de recours précontentieuses, pas être interprété, en l'absence de toute précision afférente dans ladite disposition, comme régissant également la situation des sociétés de personnes y visées au niveau de la procédure contentieuse. Il s'ensuit que la société XXX jouit, en l'absence de tout moyen étatique relatif à un défaut d'accomplissement des dépôts et publications légaux par cette dernière, de la capacité pour agir en justice et pour former appel contre le jugement entrepris du 23 novembre 2009.

Dans la mesure où le moyen du délégué du gouvernement conteste également dans le chef de la société XXX la qualité pour agir en instance d'appel contre ledit jugement, il y a lieu de rappeler que la qualité pour agir se confond en règle générale avec l'intérêt pour agir et n'appelle un examen distinct que dans les hypothèses où la loi restreint spécifiquement le cercle des personnes admises à agir. Or, en l'absence d'une disposition spécifique délimitant le cercle des personnes admises à interjeter appel contre un jugement du tribunal administratif en matière d'impôts directs, ont qualité et intérêt à interjeter appel toutes les parties ayant figuré en première instance et qui peuvent valablement se prétendre lésées par la décision juridictionnelle de première instance.

En l'espèce, la société civile XXX était partie demanderesse en première instance, de sorte qu'elle a qualité pour relever appel du jugement entrepris du 23 novembre 2009, et celui-ci lui fait grief pour avoir déclaré son recours contre la décision directoriale du 4 février 2009 irrecevable en lui déniait la personnalité fiscale requise pour agir contre les trois bulletins d'établissement susvisés. Il s'ensuit que la société XXX peut se prévaloir d'un intérêt à agir pour interjeter appel à l'encontre dudit jugement précisément afin de voir

contrôler par le juge d'appel le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité de son recours telle que dégagée par les premiers juges.

Par voie de conséquence, le moyen d'irrecevabilité de l'appel dans le chef de la société civile XXX est à rejeter.

L'appel de la société XXX est partant recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi. Il en est de même de ceux interjetés aux noms de Messieurs XXX et GROISO.

Quant à la question de la recevabilité du recours formé par la société civile XXX

Les appelants critiquent la décision des premiers juges de déclarer le recours contentieux introduit par la société XXX irrecevable au motif tiré du défaut de qualité pour agir dans son chef en tant que société fiscalement transparente. Ils se réfèrent aux instructions sur les voies de recours des bulletins d'établissement et de la décision directoriale du 4 février 2009 directement adressés à la société XXX qui indiqueraient le droit pour cette dernière de recourir contre ces actes et considèrent que tant les bulletins d'établissement que ladite décision directoriale devraient être qualifiés d'actes de nature à faire grief et qu'on ne saurait valablement dénier à la société XXX, en sa qualité de destinataire de ces actes, le droit d'agir en justice à leur encontre.

Ils reprochent encore au tribunal d'avoir interprété le § 11bis StAnpG comme faisant obstacle à l'introduction, par une société civile, d'un recours contre un bulletin d'établissement séparé et en commun du revenu par elle réalisé en faisant valoir que cette disposition ne traiterait que de l'imputabilité de bases d'imposition dans les sociétés de personnes à leurs associés, mais que, devant être interprétée de manière stricte, elle ne disposerait pas qu'une société civile n'aurait pas qualité pour exercer un recours contre un bulletin, la question de la recevabilité de voies de recours étant régie par la seule AO, de manière que la société XXX aurait introduit à bon droit un recours contre les bulletins d'établissement.

Les appelants considèrent que le § 239 AO ne ferait pas non plus obstacle à la recevabilité du recours de la société XXX dans la mesure où celui-ci s'inscrirait dans le cadre non pas de l'alinéa (2) de cette disposition, mais dans celui de l'alinéa (1) n° 3 en ce que l'objet résiderait dans l'imposition des revenus de la société XXX, entraînant que le droit d'agir « *appartient au gérant, autrement dit à la société civile représentée par son gérant* ». Ils ajoutent que le § 239 (2) AO présupposerait que le bulletin d'établissement en commun ait été adressé personnellement aux associés, hypothèse qui ne se trouverait pas vérifiée en l'espèce et qu'il ne consacrerait pas l'exclusivité du droit d'agir des associés à l'exclusion de la société civile.

Finalement, les appelants s'emparent de l'article 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) du 4 novembre 1950 en exposant que les impositions contestées auraient été dépourvues de base légale, que les associés de la société XXX, Messieurs XXX et XXX auraient cependant continué à payer les impôts leur réclamés sur les redevances en cause et qu'ils pourraient ainsi se prévaloir d'une créance de remboursement d'impôts à l'égard de l'Etat luxembourgeois, laquelle serait à qualifier de créance civile au sens de l'article 13 CEDH nonobstant son origine particulière. Dans la mesure où les bulletins d'établissement litigieux fixeraient le revenu imposable de la société XXX, lequel servirait de base pour le calcul de l'impôt réduit par les deux associés malgré le caractère non imposable des revenus en question, la société XXX

pourrait valablement conclure que le fait de la priver du droit d'introduire un recours contentieux serait contraire à l'article 13 CEDH.

Comme la Cour a déjà énoncé *supra*, le § 11bis StAnpG, dont le tribunal s'est emparé pour dénier à la société XXX la personnalité fiscale et partant la qualité pour agir en matière de contentieux fiscal, ne saurait en toute occurrence, indépendamment de la question de savoir s'il régit la seule imputation personnelle des revenus de la société transparente ou également le droit d'agir de la société au niveau des voies de recours précontentieuses, pas être interprété, en l'absence de toute précision afférente dans ladite disposition, comme régissant également la situation des sociétés de personnes y visées au niveau de la procédure contentieuse.

En outre, le § 239 AO délimite certes le cercle des personnes admises à exercer la voie de recours précontentieuse de la réclamation contre un bulletin d'établissement et partant à faire examiner le bien-fondé d'un tel bulletin, mais ne s'applique pas au niveau du recours contentieux pour restreindre autrement le cercle des personnes autorisées à introduire un recours contentieux. Par contre, le § 228 AO et l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif confèrent le droit de former un recours contentieux devant le tribunal administratif à toute personne ayant introduit une réclamation contre un bulletin des catégories visées au § 228 AO et dont la réclamation a fait l'objet d'une décision du directeur. Il s'ensuit que les questions de la qualité requise de la personne, au regard notamment du § 239 AO, pour réclamer contre un tel bulletin et de la recevabilité de la réclamation, nécessairement déjà examinées par le directeur, relèvent au niveau du recours contentieux du fond du recours et ne conditionnent pas la recevabilité de ce dernier.

En l'espèce, la société XXX était l'auteur de la demande formulée par son mandataire le 9 juillet 2008 et le destinataire de la décision directoriale afférente du 4 février 2009 qui lui causait grief en ce qu'elle qualifia sa demande de réclamation et la déclara irrecevable. Par voie de conséquence, il y a lieu de reconnaître à la société XXX tant la qualité et l'intérêt à agir par la voie d'un recours contentieux à l'encontre de cette décision directoriale.

Il s'ensuit que c'est à tort que le tribunal a déclaré le recours de la société XXX dirigé contre la décision directoriale du 4 février 2009 irrecevable pour défaut de qualité dans le chef de son auteur.

Cependant, lorsque les premiers juges n'ont pas été amenés à statuer au fond, la Cour, sur base notamment des dispositions de l'article 597 du nouveau code de procédure civile, applicable à défaut de dispositions spécifiques afférentes prévues en matière de procédure contentieuse administrative, après avoir infirmé le premier jugement en ce qu'il a déclaré, à tort, le recours irrecevable, détient la faculté de statuer en même temps sur le fond, définitivement, par un seul et même arrêt (Cour adm. 15 juin 2006, n° 21087C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 757).

Dans la mesure où la question à solutionner au fond est celle de la qualité de la société XXX pour réclamer contre les bulletins d'établissement litigieux et où les appelants ont pu développer leur argumentation afférente tant devant le tribunal que devant la Cour, de manière que leurs droits de la défense ne se trouvent point affectés, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, d'évoquer le fond du recours de la société XXX.

Quant au fond du recours introduit par la société XXX

Il se dégage de la décision directoriale du 4 février 2009 que le directeur a qualifié le courrier de la société XXX du 9 juillet 2008 comme constituant une réclamation contre les trois bulletins d'établissement séparé et en commun des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007 émis sur base du § 215 AO.

En se fondant dans un premier stade sur cette qualification, la détermination du cercle de personnes auxquelles la qualité pour agir contre ces bulletins doit être reconnue est régie par les dispositions spécifiques du § 239 AO.

C'est d'abord à tort que les appelants concluent à l'application de l'alinéa (1) dudit § 239 AO, étant donné que cette disposition ne régit que les bulletins d'établissement séparé et en commun qui portent fixation du bénéfice ou de la valeur unitaire de l'intégralité ou d'une partie d'une entreprise commerciale. Or, étant donné que les bulletins d'établissement litigieux en l'espèce portent fixation des revenus de la location de biens de la société civile XXX, donc de revenus autres qu'un bénéfice d'une entreprise commerciale, le § 239 (1) AO ne saurait trouver application en l'espèce.

Par voie de conséquence, la question de la qualité pour agir à l'encontre des bulletins d'établissement litigieux est régie par le § 239 (2) AO disposant que « *sind in anderen als den in Absatz 1 bezeichneten Fällen einheitliche Feststellungsbescheide gegen Mitberechtigte ergangen, so ist jeder Mitberechtigte zur Einlegung von Rechtsmitteln befugt* ».

Contrairement à l'argumentation avancée par les appelants, cette disposition consacre le droit d'agir exclusif en faveur des co-intéressés à l'exclusion de la société de personnes dont ils sont les associés.

Il s'ensuit qu'indépendamment de la question de savoir si le champ d'application du § 11bis StAnpG se limite aux questions d'imputation personnelle des revenus de sociétés de personnes ou s'étend également aux questions du droit d'action au niveau précontentieux de ces sociétés, la disposition spécifique du § 239 (2) AO dénie à travers son libellé précis à la société XXX la qualité pour recourir contre les trois bulletins d'établissement litigieux.

Dans un deuxième stade, en admettant que le courrier de la société XXX du 9 juillet 2008 doive être qualifié de demande de modification, rectification ou annulation des bulletins d'établissement susvisés, la société XXX ne peut pas être considérée comme contribuable au sens du § 97 (1) AO redevable de l'impôt dont certaines bases d'imposition sont fixées à travers les trois bulletins d'établissement déférés et n'a partant pas la qualité nécessaire pour formuler des demandes d'annulation, de rectification ou de modification des bulletins d'établissement en cause qui n'affectent pas sa situation fiscale personnelle.

Pour le surplus, c'est à juste titre que le directeur a retenu qu'il est incompetent pour procéder à une modification de bulletins d'établissement sur base du § 222 AO, cette compétence revenant au seul bureau d'imposition compétent, et que le § 225 AO ne saurait trouver application en l'espèce, étant donné que les impositions attaquées revêtent toutes un caractère définitif et non pas provisoire.

Dans la mesure où l'argumentation des appelants tirée de l'article 13 CEDH doit être comprise comme tendant à voir qualifier de contraire à cette disposition le fait que la société XXX elle-même ne puisse pas exercer une voie de recours contre les trois bulletins d'établissement litigieux, elle doit être rejetée. En effet, le raisonnement des appelants pêche

par le fait que le droit invoqué au remboursement d'impôts indument fixés et payés au vu d'un changement de la législation, censé représenter une créance civile au sens de cette disposition, naît dans le chef de celui qui a payé ces impôts, soit en l'espèce les deux associés de la société, et non pas dans le chef de l'entité fiscalement transparente dans le cadre de laquelle les revenus afférents ont été réalisés, soit la société XXX, de manière que seuls les associés pourraient se prévaloir de l'article 13 CEDH. Or, il découle des développements ci-avant que le § 239 (2) AO réserve précisément aux deux associés de la société XXX le droit de réclamer contre les trois bulletins d'établissement litigieux.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que par rapport au recours introduit par la société XXX et inscrit sous le numéro 25467 du rôle, l'appel sous analyse est certes justifié en ce que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que ce recours est à déclarer recevable, mais que, par évocation, il y a lieu de rejeter ce recours comme étant non fondé.

Quant au bien-fondé des recours formés par Messieurs XXX et XXX

Avant de procéder à l'examen des moyens avancés par les appelants, la Cour est amenée à préciser, par rapport au jugement entrepris qui a versé dans l'erreur sur ces points, que les demandes du 9 juillet 2008 introduites auprès du directeur pour compte de Messieurs XXX et XXX ont pour objet non pas les trois bulletins d'établissement des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007, mais exclusivement les trois bulletins individuels de l'impôt sur le revenu pour les années 2004 à 2006 leur respectivement adressés par le bureau d'imposition Luxembourg X. De même, les deux décisions directoriales ayant statué sur ces deux demandes, portant les numéros C 14670 et C 14672 du rôle et datant non pas du 4 février 2009 comme erronément énoncé dans le jugement entrepris, mais du 4 décembre 2008, circonscrivent de la même manière leur objet et les deux requêtes introductives déposées pour compte des Messieurs XXX et XXX au greffe du tribunal le 24 mars 2009 et inscrites sous les numéros 25468 et 25469 du rôle précisent de la même manière que les recours sont dirigés contre les susdites décisions directoriales ayant déclaré irrecevables leurs demandes dirigées contre leurs bulletins individuels respectifs. Il s'ensuit que le tribunal était saisi de deux recours dont les trois bulletins d'établissement des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007 ne faisaient précisément pas l'objet.

Les appelants reprochent d'abord au directeur d'avoir qualifié à tort leurs demandes du 9 juillet 2008 comme réclamations au sens du § 228 AO, au motif qu'il se dégagerait de ces courriers qu'ils sollicitent l'annulation, sinon la rectification ou la modification des bulletins déferés sur le fondement du § 222 AO. En se référant plus particulièrement au § 222 (1) n° 4 AO, ils considèrent que l'application de cette disposition ne serait pas cantonnée dans un délai de recours, que cette dernière ne consacrerait pas formellement la compétence exclusive du bureau d'imposition pour procéder à une rectification ou modification et que, même dans cette dernière hypothèse, le directeur aurait dû faire usage de la plénitude de pouvoir en tant que chef hiérarchique et « *Aufsichtsbehörde* » visé par le § 222 (1) n° 4 AO pour constater le défaut de légalité des bulletins déferés et ordonner au bureau d'imposition compétent d'émettre des bulletins rectificatifs, le directeur ne pouvant refuser de procéder à de telles vérifications lorsque la légalité même de l'imposition est en cause.

Le § 222 (1) n° 4 AO permet la modification de bulletins déjà émis dans l'hypothèse « *wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt* ».

Cette disposition doit être considérée comme confirmant implicitement, mais nécessairement la compétence exclusive du bureau d'imposition pour l'émission de bulletins modificatifs, étant donné que le directeur y est visé en sa qualité de « *Aufsichtsbehörde* » qui est seulement habilité à un réexamen (« *Nachprüfung* ») sans être expressément autorisé à procéder directement à la modification afférente d'un bulletin et que le § 210 (1) AO, en disposant que « *nach Abschluss seiner Ermittlungen setzt das Finanzamt durch Steuerbescheid die Steuer fest* », consacre la compétence exclusive des bureaux d'imposition pour l'émission de bulletins. Il s'ensuit que les demandes de modification de bulletins formulées dans les deux courriers des 9 juillet 2008 ont été adressées à l'autorité incompétente et que le directeur les a valablement rejetées sur ce fondement.

Pour autant que les appelants entendent reprocher au directeur un défaut d'avoir utilisé de ses pouvoirs de « *Aufsichtsbehörde* », c'est à juste titre que le tribunal a décidé que le contribuable ne peut pas obliger le directeur à procéder à de nouvelles investigations et le refus de celui-ci d'instruire à nouveau sur la situation du contribuable n'est susceptible d'aucun recours.

Les appelants contestent cependant la validité de cette conclusion en s'emparant de l'article 6 CEDH et du principe de l'égalité des armes y consacré. Ils affirment dans ce cadre que ce principe impliquerait l'obligation d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire et qu'en refusant de déclarer recevable leur demande de rectification des bulletins d'établissement sur base du § 222 (1) n° 4 AO et en consacrant ainsi une application de cette disposition opérant seulement en faveur de l'administration, le directeur aurait méconnu l'article 6 CEDH.

La Cour estime que cette argumentation méconnaît cependant que le contribuable qui entend contester le contenu d'un bulletin d'impôt ou d'établissement dispose d'une possibilité raisonnable d'exercer différentes voies de recours contre un tel bulletin, à savoir une demande de modification ou une réclamation, et que le fait que l'exercice de ces voies de recours se trouve cantonné *ratione temporis* dans un certain délai ne peut pas être considéré comme affectant le principe de l'égalité en ce qu'après l'expiration du délai, le contribuable se trouve forclos à agir tandis que l'administration peut toujours procéder à des redressements. En effet, l'instauration d'un délai pour agir répond à des considérations valables de sécurité juridique qui seraient mises à néant par la faculté laissée au contribuable de forcer l'administration à procéder à des redressements d'imposition jusqu'à l'expiration du délai de prescription et de contourner ainsi tout délai d'agir.

Il s'ensuit que le premier moyen des appelants est à écarter.

En deuxième lieu, les appelants soutiennent qu'au vu de l'absence de base légale pour l'imposition opérée par l'administration et de l'inexistence en découlant de la dette d'impôt, les bulletins d'établissement séparé et les bulletins individuels litigieux ainsi que leurs notifications respectives ne sauraient avoir aucun effet juridique à leur égard, d'autant plus qu'un bulletin ne créerait pas la dette d'impôt, mais n'aurait qu'une valeur déclarative. Ils en déduisent qu'aucun délai de forclusion n'aurait pu courir à leur égard.

Ils ajoutent que la reconnaissance d'un effet obligatoire aux bulletins en cause sur base du § 91 AO serait contraire aux principes constitutionnels de l'égalité des citoyens devant l'impôt et de la légalité de l'impôt. Par rapport au principe d'égalité devant la loi, ils soutiennent que l'Etat ne saurait considérer comme définitives des impositions effectuées en violation de la loi tandis que d'autres contribuables ayant des revenus identiques et se trouvant partant dans la même situation ne seraient pas imposés. Quant à la légalité de

l'impôt, ils estiment que le fait d'attribuer une force obligatoire à un bulletin indépendamment de sa légalité constituerait une violation de la hiérarchie des normes.

Il est vrai que le § 3 StAnpG, en disposant dans son alinéa (1) que « *die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft* » et dans son alinéa (2) que « *auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluss, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist* », fixe le moment de la naissance de la dette d'impôt à celui où son fait générateur se trouve vérifié et précise que la date de la fixation et de l'exigibilité de l'impôt reste sans influence sur la date de la naissance de la dette d'impôt, de manière qu'un bulletin d'impôt n'a effectivement qu'un effet déclaratif de la dette d'impôt. C'est cependant à tort que les appelants entendent en déduire qu'un bulletin qui est considéré comme non conforme à la loi serait dépourvu d'effet. En effet, un bulletin portant fixation d'un impôt conformément au § 210 (1) AO ou de bases d'imposition en application du § 213 (2) AO a un effet obligatoire à l'égard de son destinataire en ce qu'il est considéré comme matérialisant et quantifiant la dette d'impôt déjà née ou les bases d'imposition déjà réalisées et il incombe au destinataire dudit bulletin de faire constater une éventuelle non-conformité de ce bulletin à la loi fiscale en exerçant à son encontre les voies de recours légalement prévues, le bulletin produisant, conformément au § 251 AO, ses effets jusqu'à sa modification, rectification ou réformation suite à une voie de recours accueillie.

La validité de cette conclusion ne se trouve pas ébranlée par l'argumentation des appelants fondée sur les principes constitutionnels de l'égalité devant la loi et de la légalité de l'impôt, étant donné qu'admettre la thèse des appelants reviendrait à ouvrir un droit de recours *ad infinitum* au contribuable, un tel résultat dépassant largement la sphère de protection inhérente à ces deux principes et se heurtant au principe de sécurité juridique sous-jacent à l'ordre juridique.

Ce second moyen des appelants laisse partant d'être justifié.

En troisième lieu, les appelants exposent que les trois bulletins d'établissement des 30 novembre 2005, 15 novembre 2006 et 8 août 2007 auraient été établis au nom de la société XXX et notifiés à cette dernière à son siège social à Luxembourg, mais que les deux associés, Messieurs XXX et XXX, n'auraient pas été destinataires de ces bulletins. Dès lors, même en étant qualifiés par le jugement entrepris comme étant les seules personnes ayant qualité pour recourir contre lesdits bulletins d'établissement, les deux associés, demeurant respectivement en France et en Argentine, auraient été dans l'impossibilité matérielle de prendre connaissance de ces bulletins, de manière qu'aucun délai de recours n'aurait pu courir à leur égard et que le directeur n'aurait partant pas pu déclarer leurs demandes du 9 juillet 2008 irrecevables comme étant tardives.

Comme la Cour a déjà été amenée à préciser ci-avant, l'objet des recours sous analyse est confiné aux deux décisions directoriales du 4 décembre 2008 ayant rejeté les demandes de Messieurs XXX et XXX du 9 juillet 2008 dirigées contre leurs bulletins individuels de l'impôt sur le revenu respectifs des années 2004 à 2006 comme étant irrecevables pour tardiveté en les qualifiant de réclamations dirigées contre lesdits bulletins. Dans la mesure où les bulletins d'établissement susvisés n'ont pas fait l'objet de ces demandes du 9 juillet 2008, la question de leur notification valable aux Messieurs XXX et XXX et celle en découlant de l'expiration du délai de recours à leur égard sont sans pertinence dans le cadre de l'examen de la recevabilité des demandes du 9 juillet 2008 dirigées contre les seuls bulletins individuels ci-dessus visés, de manière que ce moyen doit également être écarté.

En ce qui concerne la demande subsidiaire de remise d'impôts sur base du § 131 AO également contenue dans les demandes du 9 juillet 2008, c'est à bon droit que le tribunal a retenu que, dans la mesure où une remise gracieuse sur pied du § 131 AO n'est concevable que dans la mesure où la légalité de la perception d'un impôt n'est pas contestée, la nature des autres contestations portées en l'espèce devant le directeur a naturellement exclu une qualification dans le sens d'une demande en remise gracieuse, étant donné qu'une rigueur objective ne peut pas résulter d'une fausse application de la loi fiscale.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être justifié en ce qui concerne les deux recours inscrits sous les numéros 25468 et 25469 du rôle et que c'est à juste titre que le tribunal a rejeté ces derniers comme non fondés.

La demande des appelants à voir l'Etat condamné à leur payer une indemnité de procédure de 3.500 € pour la première instance et de 3.500 € pour l'instance d'appel est à abjurer, étant donné que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 31 décembre 2009 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 23 novembre 2009, déclare le recours introduit par la société XXX sous le numéro 25467 du rôle contre la décision directoriale du 4 février 2009 recevable,

au fond, par évocation, rejette ce recours comme non fondé,

pour le surplus, rejette l'appel comme n'étant pas fondé,

partant, confirme le jugement entrepris en ce qu'il a rejeté les deux recours inscrits sous les numéros 25468 et 25469 comme non fondés,

rejette la demande des appelants à voir l'Etat condamné à leur payer une indemnité de procédure de 3.500 € pour la première instance et de 3.500 € pour l'instance d'appel,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 11 mai 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative